

TEISINGUMO TEISMO (dešimtoji kolegija) SPRENDIMAS

2016 m. gegužės 26 d. (*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – SESV 21 ir 45 straipsniai – Asmenų ir darbuotojų laisvas judėjimas ir apsigyvenimo laisvė – Pajamų mokestis – Senatvės pensija – Mokesčių kreditas pensininkams – Taikymo sąlygos – Nacionalinės institucijos išduotos mokesčių išskaičiavimo kortelės turėjimas“

Byloje C-300/15

dėl *Tribunal administratif* (Liuksemburgas) 2015 m. birželio 16 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2015 m. birželio 19 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Charles Kohll,

Sylvie Kohll-Schlesser

prieš

Directeur de l'administration des contributions directes

TEISINGUMO TEISMAS (dešimtoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas F. Biltgen, teisėjai A. Borg Barthet ir E. Levits (pranešėjas),

generalinis advokatas M. Campos Sánchez-Bordona,

kancleris A. Calot Escobar,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- Liuksemburgo vyriausybės, atstovaujamos D. Holderer,
- Europos Komisijos, atstovaujamos W. Roels ir C. Soulay,

susipažinęs su 2016 m. vasario 16 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl SESV 45 straipsnio išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant Liuksemburge gyvenančių pensininkų Charles Kohll bei Sylvie Kohll-Schlesser ir *Directeur de l'administration des contributions directes* (Tiesioginių mokymų administracijos direktorius) ginčą dėl to, kad pastarasis atsisakė suteikti Charles Kohll mokesčių kreditą už 2009–2011 mokestinius metus.

Teisinis pagrindas

Liuksemburgo teis?

3 Pagal iš dalies pakeisto 1967 m. gruodžio 4 d. Pajamų mokesčio įstatymo (*Mémorial A* 1967, p. 1228, toliau – PM?) redakcijos, galiojusios pagrindinės bylos aplinkybių metu, 96 straipsnio 1 dalis:

„Pajamomis iš pensijų ar rentų laikoma:

- 1) senatvės ir našlių pensijos, gaunamos dėl ankstesnio darbo, už kurį buvo gautas atlyginimas, ir kitos pašalpos ar išmokos, nors ir ne periodinės ar savanoriškos, gautos dirbant šio darbą;
- 2) rentų mokėjimai, pensijos ar kitos periodinės pašalpos ir papildomos išmokos, mokamos nepriklausomai pensijų fondams, kurių visas pajamas ar jų dalį sudaro apdraustųjų mokos, taip pat 96a straipsnyje nurodytos mokymosi pašalpos ir rentos;

<...>“

4 Pagal PM 139b straipsnį, įterptas šis įstatymas 2008 m. gruodžio 19 d. įstatymo (*Mémorial A* 2008, p. 2622) 1 straipsnio 24 dalimi:

„(1) Visiems mokesčių mokėtojams, gaunantiems pajamų iš pensijų ar rentų, kaip tai suprantama pagal 96 straipsnio [1 dalies] 1 ir 2 punktus, kurių apmokestinimo teisę priklauso Liuksemburgui ir kurie turi mokesčių išskaičiavimo kortelę, skiriamas mokesčių kreditas pensininkams (MKP). Mokesčių kreditas taikomas tik vieną kartą atsižvelgiant į visas mokesčių mokėtojui mokėtinas pensijas ar rentas.

(2) Mokesčių kreditas pensininkams yra 300 eurų per metus. Mokesčių mokėtojas yra 25 eurais. Mokesčių kreditas pensininkams taikomas tik laikotarpiu, per kurį mokesčių mokėtojas gauna pajamų iš pensijų ar rentų, kaip tai suprantama pagal [1 dalį] ir laikantis joje nustatytų sąlygų. Jis perveda pensijų fondams ar kitas pensijų mokėtojas per mokestinius metus, su kuriais jis susijęs, laikantis tvarkos, kuri turi būti nustatyta 4 dalyje nurodytu Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės nutarimu. Pajamoms, kurios nesiekia atitinkamai 300 eurų už metus ar 25 eurų už mėnesį, mokesčių kreditas pensininkams netaikomas. Mokesčių kreditas pensininkams skiriamas ir grąžinamas tik atsižvelgiant į mokesčių atskaitymus iš atlyginimų, kurį tinkamai atlieka pensijų fondams ar kitas pensijų mokėtojas remdamasis mokesčių išskaičiavimo kortele.

(3) Pensijų fondams ar pensijų mokėtojams, pervedus mokesčių kreditą pensininkams ir mokesčių kreditą našliams, turi teisę kompensuoti suteiktus kreditus iš teigiamų atskaitymų arba prireikęs paprašyti grąžinti skirtus mokesčių kreditus laikantis tvarkos, kuri turi būti nustatyta 4 [dalyje] nurodytame Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės nutarime.

(4) Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės nutarime gali būti patikslinta šio straipsnio taikymo tvarka.“

5 Pagal PM 143 straipsnio 1 dalis:

„Visiems darbuotojams, išskyrus išimtis, kurios turi būti nustatytos Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės nutarime, išduodamos mokesčių išskaičiavimo kortelės, kuriose pateikiama informacija, būtina taikant išskaičiavimo tarifą ir kurių turi užpildyti:

- a) *Administration des contributions directes*; nustatant išskai?iavim? reikia laikytis speciali? reikalavim?;
- b) darbdavys – apie mok?tin? atlyginim?, atliktus skai?iavimus ir suteiktus mokes?i? kreditus.

<...>“

6 PM? 144 straipsnyje numatyta:

„136–143 straipsni? nuostatos pagal analogij? taikytinos pensijoms ir rent? mok?jimams, nurodytiems 96 straipsnio [1 dalies] 1 ir 2 punktuose. Pritaikymo priemon?s nustatomos Liuksemburgo Didžiosios Hercogyst?s nutarime.“

7 Pagal 2008 m. gruodžio 19 d. Liuksemburgo Didžiosios Hercogyst?s nutarimo, nustatan?io mokes?i? kredito suteikimo pensininkams tvark? (*Mémorial A* 2008, p. 2645), 1 straipsnio 1 dal?:

„Mokes?i? kreditas pensininkams (MKP) teikiamas pensij? fondo ar kito pensij? mok?tojo tiems pensininkams, kurie turi mokes?io išskai?iavimo kortel?, kurioje nurodoma MKP registracija. Jei mokes?i? kreditas n?ra nurodytas ant mokes?io kortel?s arba jei pensininkas neturi mokes?io kortel?s, pensij? fondas ar kitas pensij? mok?tojas neturi teis?s suteikti mokes?io kredit?.

<...>“

Liuksemburgo Didžiosios Hercogyst?s ir Nyderland? Karalyst?s sutartis d?l dvigubo apmokestinimo išvengimo

8 Liuksemburgo Didžiosios Hercogyst?s ir Nyderland? Karalyst?s sutarties d?l dvigubo apmokestinimo išvengimo ir siekiant užkirsti keli? pajam? mokes?io ir turto mokes?io vengimui, pasirašytos 1968 m. geguž?s 8 d. Hagoje, redakcijos, galiojusios pagrindin?je byloje nagrin?jam? aplinkybi? metu (toliau – Sutartis d?l dvigubo apmokestinimo išvengimo), 19 straipsnyje numatyta, kad, laikantis šios sutarties 20 straipsnio 1 dalies nuostat?, pensijos ir kitas panašus atlygis už ankstesn? samdom? darb?, mokami vienos iš valstybi? gyventojui, apmokestinami tik šioje valstyb?je.

9 Pagal min?tos sutarties 20 straipsnio 1 dal? atlyginimai, ?skaitant pensij?, kuriuos viena iš valstybi?, jos politiniai padaliniai, vietos savivaldos institucijos ar kiti viešosios teis?s reglamentuojami juridiniai asmenys tiesiogiai arba ?mokomis ? savo ?steigtus fondus moka vieš?sias funkcijas vykdan?iam fiziniam asmeniui už tarnyb? šiai valstybei, šiam padaliniui, vietos savivaldos institucijai ar kitam viešosios teis?s reglamentuojamam juridiniam asmeniui, apmokestinami toje valstyb?je.

Pagrindin? byla ir prejudicinis klausimas

10 Charles Kohll ir jo sutuoktin? Sylvie Kohll-Schlesser, abu Liuksemburgo pilie?iai, nuolat gyvena Liuksemburge. Charles Kohll gauna dvi pensijas iš Nyderland?, atitinkamai iš *Shell International BV* ir *Sociale Verzekeringsbank* (socialinio draudimo fondas). Sylvie Kohll-Schlesser taip pat iš pastarojo gauna pensij?.

11 2013 m. vasario 20 d. Charles Kohll pateik? skund? d?l pajam? mokes?io biuleteni? už 2009–2011 m., motyvuodamas tuo, kad Liuksemburgo mokes?i? administratorius jam nesuteik? mokes?i? kredito pensininkams, numatyto PM? 139b straipsnyje (toliau – mokes?i? kreditas).

12 2013 m. rugs?jo 23 d. sprendimu *Directeur de l’administration des contributions directes*

atmet? Charles Kohll skund?, pirma, d?l to, kad jis buvo susij?s su pajamomis, gautomis 2009 m., taigi buvo pav?luotas, tod?l nepriimtinas, ir, antra, jis buvo susij?s su pajamomis, gautomis 2010 ir 2011 m., patvirtinant, kad Charles Kohll netur?jo teis?s ? mokes?i? kredit?, taip pat jo atžvilgiu pakoregavo mokes?ius už šiuos metus.

13 2013 m. gruodžio 10 d. Charles Kohll ir Sylvie Kohll-Schlesser pareišk? ieškin? prašym? priimti prejudicin? sprendim? patekusiame teisme – Administraciniame teisme (Liuksemburgas) d?l šio *Directeur de l'administration des contributions directes* sprendimo panaikinimo.

14 Šis teismas man?, kad Sylvie Kohll-Schlesser, kuri savo vardu nepateik? išankstinio skundo *Directeur de l'administration des contributions directes*, ieškinys yra nepriimtinas, ta?iau nusprend?, kad Charles Kohll ieškinys priimtinas. Jis gin?ija, be kita ko, PM? 139b straipsnio suderinamum? su SESV 45 straipsnyje numatyto laisvo darbuotoj? jud?jimo principu.

15 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas patikslino, kad mokes?i? kreditas suteikiamas visiems mokes?i? mok?tojams, gaunantiems pajam? iš pensij? ar rent?, kaip tai suprantama pagal PM? 96 straipsnio 1 dalies 1 ir 2 punktus, su s?lyga, kad apmokestinimo teis? priklauso Liuksemburgo Didžiajai Hercogystei ir mokes?i? mok?tojas turi mokes?io išskai?iavimo kortel?.

16 Pagal š? teism?, nors jo nagrin?jamoje byloje analizuojamos pensijos apmokestinamos Liuksemburge, vis d?lto negin?ijama, kad Charles Kohll nebuvo išduota mokes?io išskai?iavimo kortel?, kiek tai susij? su pensijomis, kuriomis remdamasis jis nurodo teis? ? mokes?i? kredit?.

17 Šiuo aspektu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pažymi, kad tod?l PM? 139b straipsnis gali lemti netiesiogin? diskriminacij?, nes ši nuostata mokes?i? kredito suteikim? sieja su s?lyga, kad potencialus jo gav?jas turi tur?ti mokes?io išskai?iavimo kortel?. Ta?iau šis mokes?i? kreditas nesuteikiamas asmenims, gaunantiems atlyginimus ar pensijas, kurioms netaikomas mokestis prie šaltinio, kaip antai užsienio kilm?s pensijos.

18 Šiomis aplinkyb?mis *Tribunal administratif* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui tok? prejudicin? klausim?:

„Ar b?tent SESV 45 straipsnyje nustatytas laisvo darbuotoj? jud?jimo principas draudžia PM? 139b straipsnio 1 dalies nuostatas tuo poži?riu, kad pagal jas šioje normoje numatyt? mokes?i? kredit? gali gauti tik mokes?io išskai?iavimo kortel? turintys asmenys?“

D?l prejudicinio klausimo

19 Savo klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia sužinoti, ar SESV 45 straipsn? reikia aiškinti taip, kad jis draudžia nacionalin?s mokes?i? teis?s aktus, kaip antai nagrin?jamus pagrindin?je byloje, pagal kuriuos mokes?i? kreditas pensininkams suteikiamas tik mokes?i? mok?tojams, turintiems mokes?io išskai?iavimo kortel?.

D?l nagrin?jamos laisv?s

20 Vis? pirma reikia išnagrin?ti ar SESV 45 straipsniu, kur? išaiškinti prašo prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, galima remtis situacijoje, kaip antai nagrin?jamoje pagrindin?je byloje, susijusioje su valstyb?s nar?s senatv?s pensij?, pervest? min?tos valstyb?s nar?s rezidentui kitoje valstyb?je nar?je ?steigto mok?tojo, mokestiniu vertinimu.

21 Iš ties? Liuksemburgo vyriausyb? reiškia abejoni? d?l šios nuostatos taikymo pagrindin?je byloje, o Europos Komisija mano, kad min?ta nuostata tur?t? b?ti taikoma tik jei Charles Kohll tapo Liuksemburgo rezidentu prieš išeidamas ? pensij? ir siekdamas susirasti ar imtis darbo šioje

valstybėje narėje. SESV 45 straipsnis iš tiesų neturėtų būti taikomas Charles Kohll situacijai, jeigu jis nesikvėra Liuksemburge jau turėdamas pensininko statusą ir neturėdamas siekio jame vykdyti profesinės veiklos.

22 Šiuo klausimu reikia priminti, kad visi Europos Sąjungos piliečiai, nepaisant gyvenamosios vietos ir pilietybės, kurie naudojami laisvo darbuotojų judėjimo teise ir vykdo profesinę veiklą kitoje nei jų gyvenamosios vietos valstybėje narėje, patenka į SESV 45 straipsnio taikymo sritį (2013 m. vasario 28 d. Sprendimo *Petersen*, C-544/11, EU:C:2013:124, 34 punktą ir jame nurodyta teismo praktika).

23 Visų pirma, kalbant apie pensiją, *Shell International* pervesė Charles Kohll, neginėjama tai, kad ji mokama dėl ankstesnio atlygintino darbo, kurį dirbo suinteresuotasis asmuo valstybėje narėje, šiuo atveju Nyderlanduose, ne valstybėje narėje, kurios pilietis jis yra ir kurioje reziduoja pagrindinės bylos aplinkybių metu.

24 Vykdydamas atlygintinę veiklą kitoje valstybėje narėje Charles Kohll pasinaudojo teise į laisvą judėjimą, numatytą SESV 45 straipsnyje.

25 Teisingumo Teismas nusprendė, kad tai, jog asmuo nebėra susijęs darbo santykiais, iš jo neatima tam tikrą teisę, susijusią su darbuotojo statusu, garantijos ir kad senatvės pensija, kurios mokėjimas priklauso nuo ankstesnių, jau pasibaigusių, darbo santykių egzistavimo, priskirtina prie šios teisės kategorijos. Iš tiesų teisė į pensiją iš esmės susijusi su objektyviu darbuotojo statusu (šiuo klausimu žr. 2000 m. birželio 15 d. Sprendimo *Sehrer*, C-302/98, EU:C:2000:322, 30 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

26 Mokesčių mokėtojo, kaip antai Charles Kohll, situacija gaunant pensiją už atlygintinį darbą, kurį jis dirbo valstybėje narėje, ne toje, kurios pilietis jis yra, ir kurioje nuolat gyvena pagrindinės bylos aplinkybių metu, skiriasi nuo asmens, kuris visų savo profesinę veiklą vykdo valstybėje narėje, kurios pilietis yra, ir pasinaudojo savo teise į gyvenimą kitoje valstybėje narėje tik po išėjimo į pensiją, todėl dabar negali pasinaudoti SESV 45 straipsniu garantuojama judėjimo laisve, situacijos (šiuo klausimu žr. 2006 m. lapkričio 9 d. Sprendimo *Turpeinen*, C-520/04, EU:C:2006:703, 16 punktą).

27 Be to, šio teiginio nepaneigia 2015 m. lapkričio 19 d. Sprendimas (*Hirvonen*, C-632/13, EU:C:2015:765), kurio 21 punkte Teisingumo Teismas nusprendė, kad pensininkas, kuris išvyksta iš valstybės narės, kur dirbo visą gyvenimą, ir apsigyvena kitoje valstybėje narėje, gali remtis teise į laisvą judėjimą kaip Sąjungos pilietis pagal SESV 21 straipsnį, jeigu jo situacija nepatenka į SESV 45 straipsniu garantuojamo laisvo judėjimo taikymo sritį.

28 Todėl valstybės narės pilietis ir jos nuolatinis gyventojas, kaip antai Charles Kohll, gali remtis SESV 45 straipsniu, kiek tai susiję su senatvės pensija, perversa dėl jo ankstesnio atlygintinio darbo valstybėje narėje, kuri nėra nei jo pilietybės valstybė, nei nuolatinė gyvenamoji vieta pagrindinės bylos aplinkybių metu, nepaisant klausimo, ar po darbo šioje valstybėje narėje jis nesikvėra kilmės valstybėje narėje, kad joje ieškotų darbo ar dirbtų.

29 Antra, dėl pensijos, socialinio draudimo fondo pervesos Charles Kohll, iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos matyti, kad pagrindinės bylos šalys nesutaria dėl teisinio pagrindo, kuriuo remiantis ši pensija suteikiama suinteresuotajam asmeniui, ir dėl Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės teisės ją apmokestinti, atsižvelgiant į Sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo 20 straipsnio 1 dalį.

30 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, patikslinęs, kad ši pensija skiriama visiems asmenims, nuolat gyvenusiems Nyderlanduose, nepaisant to, ar jie ten dirbo samdom?

darb?, vis d?lto mano, jog ji priskirtina prie Sutarties d?l dvigubo apmokestinimo išvengimo 19 straipsnio taikymo srities, nors šioje nuostatoje nurodytos pensijos, mokamos d?l samdomo darbo.

31 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas privalo nustatyti teisin? pagrind?, kuriuo remiantis ši pensija socialinio draudimo fondo pervedama Charles Kohll, ir, be kita ko, patikrinti, ar ši pensija, kuri, nors *a priori* skirta visiems Nyderland? rezidentams, šiuo atveju vis d?lto tur?jo b?ti skirta Charles Kohll d?l jo samdomo darbo Nyderlanduose, arba ar min?tos pensijos dydis priklauso nuo suinteresuotojo asmens, kaip samdomo darbuotojo, statuso. Atsakius teigiamai SESV 45 straipsniu gal?t? b?ti remiamasi pagrindin?je byloje d?l t? pa?i? priežas?i?, kaip nurodytosios šio sprendimo 23–28 punktuose.

32 Ta?iau, jei b?t? konstatuota, kad nei socialinio draudimo fondo pareiga pervedi pensij? Charles Kohll, nei jos dydis nepriklauso nuo suinteresuotojo asmens darbuotojo statuso, bet d?l to, kad jis nuolat gyvena Nyderlanduose, SESV 21 straipsniu, kuriame bendrai numatyta vis? S?jungos pilie?i? teis? laisvai jud?ti valstybi? nari? teritorijoje ir joje apsigyventi, galima remtis.

33 Tod?l, kadangi tiek SESV 21 straipsnis, tiek SESV 45 straipsnis gali b?ti taikomi pagrindin?je byloje, reikia išaiškinti šias dvi nuostatas.

34 Šiuo aspektu aplinkyb?, kad savo prejudiciniame klausime prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nurod? tik SESV 45 straipsn?, nedraudžia Teisingumo Teismui aiškinti ir SESV 21 straipsnio.

35 Iš ties? pagal nusistov?jusi? teismo praktik? Teisingumo Teismas, siekdamas pateikti tinkam? atsakym? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui, gali atsižvelgti ? S?jungos teis?s normas, kuriomis nacionalinis teismas nesir?m? savo prejudiciniuose klausimuose (2013 m. vasario 28 d. Sprendimo *Petersen*, C?544/11, EU:C:2013:124, 24 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

D?l apribojimo buvimo

36 Vis? pirma, kalbant apie SESV 45 straipsn?, reikia priminti, kad net jeigu nuostatos d?l laisvo darbuotoj? jud?jimo, remiantis j? formuluote, yra skirtos vis? pirma užtikrinti naudojimuisi priiman?ioje valstyb?je tomis pa?iomis kaip ir tos valstyb?s pilie?i? teis?mis, jomis taip pat draudžiama kilm?s valstybei riboti savo pilie?i? teis? laisvai ?sidarbinti ir dirbti kitoje valstyb?je nar?je (2013 m. vasario 28 d. Sprendimo *Petersen*, C?544/11, EU:C:2013:124, 36 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

37 Šiuo atveju pagal nacionalin? teis? mokes?i? kreditas suteikiamas mokes?i? mok?tojams, gaunantiems pajam? d?l senatv?s pensijos, apmokestinam? Liuksemburge, kuri? dydis siekia 300 eur? per metus arba 25 eurus per m?nes?, ir turintiems mokes?io išskai?iavimo kortel?.

38 Kaip patikslina prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, senatv?s pensijos gav?jui neišduodama mokes?io išskai?iavimo kortel?, jei ši pensija, nors ir apmokestinama Liuksemburge, n?ra mokes?io prie šaltinio objektas šioje valstyb?je nar?je d?l, be kita ko, to, kad min?tos pensijos mok?tojas ?sisteig?s kitoje valstyb?je nar?je.

39 Remiantis tuo galima daryti išvad?, kad mokestinis pranašumas, kur? suteikia mokes?i? kreditas, nesuteikiamas Liuksemburgo rezidentams, kuri? šioje valstyb?je nar?je apmokestinam? pensij? kilm? yra kita valstyb? nar?.

40 Pagrindin?je byloje nagrin?jami nacionalin?s teis?s aktai, pagal kuriuos nustatomas nevienodas poži?ris ? Liuksemburge nuolat gyvenan?ius mokes?i? mok?tojus atsižvelgiant ?

valstyb? nar?, iš kurios kildinamos j? gaunamos senatv?s pensijos, apmokestinamos Liuksemburge, ir atsisakoma suteikti mokes?i? kredit? mokes?i? mok?tojams, kuri? pensij? mok?tojai ?sisteig? kitos valstyb?s nar?s teritorijoje, gali atgrasyti darbuotojus ieškoti darbo ar dirbti valstyb?je nar?je, ne Liuksemburgo Didžiojoje Hercogyst?je.

41 Tod?l tokie teis?s aktai yra laisvo darbuotoj? jud?jimo apribojimas, kur? iš principo draudžia SESV 45 straipsnis.

42 Antra, kalbant apie SESV 21 straipsn?, iš nusistov?jusios Teisingumo Teismo praktikos matyti, jog nacionalin?s teis?s aktais, d?l kuri? kai kurie valstyb?s pilie?iai atsiduria blogesn?je pad?tyje tik d?l to, kad pasinaudojo teise laisvai jud?ti ir apsigyventi kitoje valstyb?je nar?je, ribojamos SESV 21 straipsnio 1 dalimi visiems S?jungos pilie?iams garantuojamos laisv?s (2015 m. vasario 26 d. Sprendimo *Martens*, C?359/13, EU:C:2015:118, 25 punktą ir jame nurodyta teismo praktika).

43 Iš ties? Sutartyje numatytos galimyb?s S?jungos pilie?i? laisvo jud?jimo srityje neb?t? visiškai veiksmingos, jei valstyb?s nar?s piliet? nuo pasinaudojimo jomis b?t? galima atgrasyti sudarant kli?tis jam apsigyventi kitoje valstyb?je nar?je jo kilm?s valstyb?s teis?s aktais, d?l kuri? jis atsidurt? mažiau palankesn?je pad?tyje vien d?l to, kad pasinaudojo šiomis galimyb?mis (2015 m. vasario 26 d. Sprendimo *Martens*, C?359/13, EU:C:2015:118, 26 punktą ir jame nurodyta teismo praktika).

44 Šiuo atveju, kadangi mokes?i? lengvat?, kuri yra mokes?i? kreditas, buvo atsisakyta suteikti Liuksemburgo mokes?i? mok?tojui, pasinaudojusiam jud?jimo ir apsigyvenimo kitoje valstyb?je nar?je, ne toje, kurios pilietis jis yra, teise ir d?l to, kad jis nuolat gyvena šioje valstyb?je nar?je, gaunan?iam pensij? iš pastarojoje valstyb?je ?sisteigusio pensijos mok?tojo, šis Liuksemburgo mokes?i? mok?tojas d?l to yra mažiau palankioje pad?tyje nei mokes?i? mok?tojai, kurie nepasinaudojo jud?jimo ir apsigyvenimo kitoje valstyb?je nar?je teise. Pagrindin?je byloje nagrin?jami teis?s aktai, kuriuose yra toks nevienodas vertinimas, gali atgrasyti mokes?i? mok?tojų pasinaudoti šia laisve, tod?l yra SESV 21 straipsnyje garantuojam? laisvi? apribojimas.

D?l pateisinimo egzistavimo

45 Tokie apribojimai gali b?ti pateisinami privalomuoju bendrojo intereso pagrindu arba tik jei taikomi objektyviai nepanašioms situacijoms (žr., be kita ko, 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *Timac Agro Deutschland*, C?388/14, EU:C:2015:829, 26 punkt?).

46 D?l klausimo, ar nagrin?jamos situacijos yra objektyviai panašios, reikia priminti, kad už valstyb?s rib? esan?ios pad?ties ir vidaus pad?ties panašumas turi b?ti nagrin?jamas atsižvelgiant ? nacionalin?s teis?s akt? nuostatomis siekiam? tiksl? (šiuo klausimu žr. 2010 m. vasario 25 d. Sprendimo *X Holding*, C?337/08, EU:C:2010:89, 22 punkt? ir 2012 m. rugs?jo 6 d. Sprendimo *Philips Electronics UK*, C?18/11, EU:C:2012:532, 17 punkt?).

47 Šiuo aspektu Liuksemburgo vyriausyb? tvirtina, kad mokes?i? kreditas buvo nustatytas siekiant ?gyvendinti atrankin? mokes?i? politik?, taikoma labiausiai pažeidžiamiesiems socialiniams sluoksniams, jiems d?l tokios mokes?i? lengvatos leidžiant tur?ti daugiau pajam?.

48 Atsižvelgiant ? tok? tiksl?, mokes?i? mok?tojo rezidento, gaunan?io senatv?s pensij? iš kitos valstyb?s nar?s, pad?tis neb?tinai yra kitokia nei mokes?i? mok?tojo rezidento, gaunan?io toki? pensij? iš jo rezidavimo valstyb?je ?sisteigusio pensijos mok?tojo, nes abu šie mokes?i? mok?tojai gali priklausyti labiau pažeidžiamiesiems socialiniams sluoksniams.

49 Tod?l apribojimo pateisinimas gali b?ti siejamas tik su privalomaisiais bendrojo intereso

pagrindais. Šiuo atveju taip pat reikia, kad apribojimas būtų tinkamas užtikrinti, kad būtų pasiektas juo siekiamas tikslas, ir neviršytų to, kas būtų tina jam pasiekti (2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *Timac Agro Deutschland*, C-388/14, EU:C:2015:829, 29 punktą ir jame nurodyta teismo praktika).

50 Šiuo aspektu Liuksemburgo vyriausybė tvirtina, kad mokesčių kredito sistema pateisinama būtų išsaugoti nacionalinės mokesčių sistemos darną, numatant suteikimą mokesčių kredito, kuris veiksmingai nustatomas ir grąžinamas, yra teisingas ir vykdomas, nesukeliant, be kita ko, neproporcingos administracinės naštos.

51 Šios vyriausybės teigimu, viena vertus, ši mokesčių kredito sistema yra vienintelė praktikuojama, kuri nesukelia perdėtų administracinių suvaržymų administravimo institucijoms, nagrinėjant pajamų mokėjimus ir administruojamiems asmenims. Iš tiesų tik nacionalinės institucijos, pareigos mokėti pensijas ir pervesti biudžetui pajamų mokestį, viena vertus, turi aktuali informaciją, leidžiančią veiksmingai, teisingai ir adekvačiai suteikti mokesčių kreditą, ir, antra vertus, tiesiogiai ir veiksmingai nustatyti ar grąžinti šį mokesčių kreditą susijusiems mokesčių mokėjimams.

52 Antra vertus, tokia sistema būtų siekiant išsaugoti visą nacionalinės mokesčių sistemos darną ir Liuksemburgo teisės aktuose yra ryšys tarp mokesčių rinkimo sistemos, šiuo atveju mokesčių išskaičiavimo iš pajamų iš pensijos, kaip tai suprantama pagal PM 96 straipsnio 1 dalies 1 ir 2 punktus, ir mokesčių kredito.

53 Visų pirma, kalbant apie administracinės tvarkos argumentus ir praktiką, kuria remiasi Liuksemburgo vyriausybė, reikia priminti, kad Teisingumo Teismas iš tiesų jau yra nusprendęs, kad iš valstybių narių negali būti atimta galimybė gyvendinti šiuos teisėtus tikslus nustatant taisykles, kurias lengvai valdo ir kontroliuoja kompetentingos institucijos (2015 m. vasario 24 d. Sprendimo *Sopora*, C-512/13, EU:C:2015:108, 33 punktą ir jame nurodyta teismo praktika).

54 Tačiau reikia pažymėti, kad tai, kas ginijama pagrindinėje byloje, yra ne sistema, grindžiama mokesčių prie šaltinio, ir ne mokesčio išskaičiavimo kortelių išdavimo adekvatumas ir praktiškumas, bet absoliutus atsisakymas suteikti mokesčių lengvatą, jei susijęs mokesčių mokėjimas negali pateikti tokios kortelės, net jei vykdo kitas sąlygas, kad galėtų pasinaudoti tokia lengvata.

55 *A priori* negalima paneigti galimybės, kad mokesčių mokėjimas sugebės pateikti patvirtintus dokumentus, leidžiančius apmokestinančios valstybės narės mokesčių institucijoms aiškiai ir tiksliai patikrinti iš kitų valstybių narių gautą pensijų tikrumą ir pobūdį (pagal analogiją žr. 2009 m. sausio 27 d. Sprendimo *Persche*, C-318/07, EU:C:2009:33, 53 punktą).

56 Iš tiesų niekas netrukdo minėtoms mokesčių institucijoms reikalauti iš mokesčių mokėtojo pateikti rodymų, kurių, jį nuomone, reikia siekiant vertinti, ar minėtos lengvatos suteikimo sąlygos, numatytos nagrinėjamuose teisės aktuose, buvo gyvendintos ir ar dėl to reikia suteikti prašomą lengvatą, ar ne (pagal analogiją žr. 2009 m. sausio 27 d. Sprendimo *Persche*, C-318/07, EU:C:2009:33, 54 punktą).

57 Šiuo aspektu Liuksemburgo vyriausybė nepateikė rodymų dėl priežasčių, kurios neleidžia remtis mokesčio mokėtojo, prašiusio leisti pasinaudoti mokesčių kreditu, pateikta informacija.

58 Be to, kaip savo išvados 68 punkte nurodė generalinis advokatas, Liuksemburgo vyriausybė, nurodydama tariamus administracinius suvaržymus ir jų neproporcingumą, nepareiškė aiškios nuomonės dėl tikslaus jų pobūdžio.

59 Bet kuriuo atveju, reikia priminti, kad Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad vien praktiniai sunkumai negali pateisinti Sutartyje garantuojamos pagrindinės laisvės pažeidimo (2010 m. liepos 1 d. Sprendimo *Dijkman ir Dijkman-Lavaleije*, C-233/09, EU:C:2010:397, 60 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

60 Antra, nors būtinybė išsaugoti mokesčių sistemos darną gali pateisinti Sutartyje garantuojamą pagrindinę laisvę apribojimui tam, kad tokiu pateisinimu grindžiamas argumentas būtų priimtinas, Teisingumo Teismas reikalauja tiesioginio ryšio tarp atitinkamos mokesčių lengvatos ir jos kompensavimo konkrečiu mokesčiu, o tokio ryšio tiesioginis pobūdis turi būti vertinamas pagal nagrinjamą teisės aktą tikslus (šiuo klausimu žr. 2010 m. liepos 1 d. Sprendimo *Dijkman ir Dijkman-Lavaleije*, C-233/09, EU:C:2010:397, 54 ir 55 punktus ir juose nurodytą teismo praktiką).

61 Taigi šiuo atveju Liuksemburgo vyriausybė nenurodo tiesioginio ryšio tarp mokesčių kredito ir nustatyto mokesčio buvimo, nes pensijos iš kitos valstybės narės, kaip ir Liuksemburgo pensijos, yra apmokestinamos Liuksemburge, tačiau remiasi ryšiu tarp mokesčių kredito ir apmokestinimo technikos, t. y. apmokestinimu prie šaltinio, taikomu tik pensijoms, kurių mokėtojas sistemingai Liuksemburge. Todėl pagrindinėje byloje nagrinėjama mokesčių lengvata nėra kompensuojama nustatyto mokesčiu, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo ankstesniame punkte minėtą teismo praktiką.

62 Todėl reikia konstatuoti, kad apribojimai, išplaukiantys iš pagrindinėje byloje nagrinjamą nacionalinės mokesčių teisės aktų ir iš principo draudžiami pagal SESV 21 ir 45 straipsnius, neturėtų būti pateisinami Liuksemburgo vyriausybės nurodytais motyvais.

63 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti, kad SESV 21 ir 45 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad jais draudžiami nacionalinės mokesčių teisės aktai, kaip antai nagrinjami pagrindinėje byloje, pagal kuriuos mokesčių kreditas pensininkams taikomas tik mokesčių mokėtojams, turintiems mokesčio išskaičiavimo kortelę.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

64 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (dešimtoji kolegija) nusprendžia:

SESV 21 ir 45 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiami nacionalinės mokesčių teisės aktai, kaip antai nagrinjami pagrindinėje byloje, pagal kuriuos mokesčių kreditas pensininkams taikomas tik mokesčių mokėtojams, turintiems mokesčio išskaičiavimo kortelę.

Parašai.

* Proceso kalba: prancūzų.